

Audience publique du 16 février 2011

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro du rôle 24142 et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 mars 2008 par Maître François MOYSE, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 décembre 2007 par laquelle le directeur a rejeté comme n'étant pas fondée une réclamation datée du 17 septembre 2007 dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, émis à l'encontre de Monsieur ... le 16 août 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 juin 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître François MOYSE au greffe du tribunal administratif le 1^{er} juillet 2008 au nom du demandeur;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 septembre 2008 ;

Vu le jugement du tribunal administratif du 18 février 2009 (n° 24142 du rôle) ayant annulé la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 décembre 2007 ;

Vu l'arrêt de la Cour administrative du 29 juillet 2009 (n° 25536C du rôle) ayant réformé le jugement du 18 février 2009 et renvoyé l'affaire devant le tribunal administratif en prosécution de cause ;

Vu le mémoire supplémentaire du 17 novembre 2009 déposé au greffe du tribunal administratif par Maître François MOYSE au nom de Monsieur ... ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 9 décembre 2009 par le délégué du gouvernement ;

Vu le jugement du tribunal administratif du 25 janvier 2010 (n° 24142a du rôle) ayant déclaré le recours justifié en ce qui concerne les années d'imposition 1997 et 1998, de manière à avoir réformé la décision directoriale déférée dans le sens de l'annulation des

bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1997 et 1998, tout en ordonnant, avant tout autre progrès en cause, à l'Etat de produire un mémoire complémentaire pour justifier par rapport aux années fiscales 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005, pièces à l'appui, la démarche suivie par les différents bureaux d'imposition pour aboutir aux majorations respectivement effectuées au niveau du bénéfice d'une profession libérale de Monsieur... ;

Vu l'arrêt de la Cour administrative du 28 juillet 2010 (n° 26635C et 26640C du rôle) ayant déclaré les deux appels inscrits sous les numéros 26635C et 26640C du rôle tels qu'interjetés par l'Etat irrecevables ;

Vu le mémoire complémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 26 novembre 2010 par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire complémentaire du 22 décembre 2010 déposé au greffe du tribunal administratif par Maître François MOYSE au nom de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport complémentaire ainsi que Maître Philippe STROESSER, en remplacement de Maître François MOYSE, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 janvier 2011.

Par courrier du 23 avril 2007, l'administration des Contributions directes invita Monsieur ... à déclarer, pièces à l'appui, ses revenus supplémentaires tant indigènes qu'étrangers pour les exercices 1997 à 2005.

Le 7 mai 2007, Monsieur... répondit à ce courrier en les termes suivants :

« Suite à votre lettre du 23 avril 2007 relative aux revenus supplémentaires, j'ai l'honneur de vous répondre qu'il n'y a ni de revenus supplémentaires indigènes ni de revenus supplémentaires en provenance de l'étranger.

L'instruction en cours menée par le juge d'instruction Me Michel TURCK éclaira toute l'affaire avec l'espoir d'un non-lieu.

Les accusations en ma personne sont totalement fausses.

Je vous prie de m'excuser pour le surplus de travail que vous avez avec mon affaire. »

Le 27 juin 2007, sur base du § 189 de la loi générale des impôts, le Procureur d'Etat adressa au directeur de l'administration des Contributions directes un rapport du Service de Police judiciaire établi le 13 juin 2007 relatant des faits de fraude fiscale dont Monsieur ... serait l'auteur.

En date du 16 août 2007, le bureau d'imposition émit des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 1997 à 2005.

Le 7 septembre 2007, Monsieur... adressa au directeur de l'administration des Contributions directes un courrier libellé comme suit :

« J'accuse réception des bulletins d'impositions rectifiés des années 1997-2005.

Cependant je ne peux pas retracer ces montants.

Suivant l'annotation faite par le bureau d'imposition, les montants proviennent d'un rapport dressé par la police judiciaire.

Etant donné que je ne dispose pas de ce rapport, je vous prie de me faire parvenir une copie. »

En date du 17 septembre 2007, le directeur de l'administration des Contributions directes informa Monsieur... qu'il refuse de faire droit à la demande de communication du rapport de police précité.

Par 3 courriers du 17 septembre 2007 Monsieur... réclama contre les bulletins d'imposition rectifiés des années 1997 à 2006 en les termes suivants :

« J'accuse réception des bulletins d'imposition rectifiés des années 1997-1998. [1999-2004 ; 2005].

Cependant je réclame contre ces bulletins qui se basent sur un rapport établi par la police judiciaire pour la période 1999-2006 dont j'ignore le contenu et votre taxation par analogie des années 1997 à 1998.

Pourriez-vous me confronter avec l'origine de ces chiffres redressés afin que je puisse prendre position ?

Entretemps, je vous demande de bien vouloir m'accorder un sursis à exécution des montants à régler jusqu'à ce que l'exactitude des montants sera démontrée. »

Par courrier du 14 novembre 2007, le médiateur du Grand-Duché de Luxembourg, s'adressa à Monsieur ... pour l'informer qu'il aurait eu accès au rapport de la police judiciaire précité. Il expliqua que les montants retenus par le bureau d'imposition seraient inférieurs au montant total des entrées de fonds constaté par la police judiciaire. Finalement, le médiateur estima que Monsieur... aurait la possibilité de se défendre en présentant ses propres chiffres au sujet des revenus qu'il a tiré des sociétés en question tout en indiquant le détail de tous les frais et autres déboursements de ces sociétés.

Le directeur statua à l'égard des susdites réclamations par décision du 11 décembre 2007. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu les requêtes introduites le 17 septembre 2007 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer respectivement contre :

les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1997 et 1998 ;

les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004 ;

la rectification du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2005 ;

tous émis le 16 août 2007 ;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant qu'il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires en vertu de son pouvoir discrétionnaire, si elles lui paraissent suffisamment connexes (Conseil d'État, 06.02.1996, no 8925 du rôle) ;

qu'il échet en l'espèce, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de joindre les trois requêtes pour y statuer en une seule et même décision ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables, eu égard au § 234 AO ;

Considérant que le réclamant entreprend les bulletins rectificatifs au motif qu'ils se basent sur un rapport de la police judiciaire dont il ignorerait le contenu, pour demander d'être confronté avec l'origine des chiffres redressés afin de pouvoir prendre position ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public,

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé,

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

I. Considérant qu'en date du 27 juin 2007, l'adjoint au Procureur d'État a communiqué d'office au directeur des contributions, conformément au § 189 AO, à telles fins que de droit et pour attribution de compétence le rapport du service de Police Judiciaire relatant des faits de fraude fiscale impliquant le réclamant ;

Considérant que ledit rapport arrête que le réclamant a déclaré être le bénéficiaire économique des sociétés de droit luxembourgeois ..., ... et de la société anonyme de droit bélizais ...;

Considérant que, d'une part, il est retenu que le réclamant a exercé la profession de comptable sans y être autorisé par le ministre compétent pour l'accès réglementé à cette profession, et tout aussi bien sans l'autorisation du gouvernement en conseil tel que prescrit par l'article 14 de la loi du 16 avril 1979 fixant le statut général des fonctionnaires de l'État;

que, d'autre part, le chiffre d'affaires de la société ..., enregistrant les honoraires générés, est consigné par le détail des comptes clients que nul n'est censé d'ailleurs connaître mieux que le réclamant ;

Considérant que si le rapport de police a également constaté le dépôt de faux bilans, qu'il a établi que les fichiers des montants réels tout comme les fichiers renseignant les faux étaient en possession personnelle du réclamant, partant parfaitement au courant de tous ces détails dès avant qu'ils ne soient révélés par l'instruction judiciaire ;

Considérant encore que ledit rapport met en évidence que des bénéfices substantiels de la première société exploitante ont été transférés moyennant de fausses factures via une seconde société, sans raison d'être, pour ensuite aboutir à la société offshore ;

Considérant que s'il est superfétatoire de démontrer dans quel intérêt des montants pour dépenses sont dérivés vers des juridictions considérées comme des paradis fiscaux, il convient de rappeler néanmoins que les bénéfices n'y seront pas taxés, tandis que les résultats indigènes se retrouvent d'autant minorés ;

Considérant que le rapport de police conclut que les conditions d'application du § 396 AO sont remplies en l'espèce, et c'est en conséquence que le directeur des contributions a été informé, par application du § 189 AO ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que le réclamant connaît les détails du rapport de police y compris les chiffres, pour avoir en partie collaboré lors de l'instruction, donc en avoir informé le juge d'instruction ;

qu'il a été confronté aux chiffres découverts lors des perquisitions à son domicile ;

qu'il a pour le surplus été interrogé au sujet de toutes les comptabilisations dont il était l'auteur ainsi qu'au sujet des avoirs en compte dont il était le seul bénéficiaire ; qu'en conséquence la demande introductive du réclamant de vouloir être confronté avec l'origine des chiffres redressés afin de pouvoir prendre position, laisse d'être fondée ;

Considérant principalement que pas le moindre des faits établis et consignés par le rapport de police, puis communiqués par les soins du procureur de l'État au directeur des contributions, n'était connu aux différents moments où les impositions originaires du réclamant avaient été arrêtées ;

Considérant qu'il découle des développements qui précèdent qu'en l'espèce les prescriptions du § 222, alinéa 1^{er}, no 1 AO doivent être appliquées inconditionnellement, sans restriction ;

II. Considérant à titre accessoire que si la requête introductive devait s'analyser en une allusion aux dispositions du § 205, alinéa 3 AO, il échet d'emblée de la rejeter ;

Considérant en effet que les rectifications des bulletins litigieux sont légalement basées sur la disposition du § 222 alinéa 1^{er}, no 1 AO ;

Considérant que les bulletins originaires avaient été émis sous respect des procédures, unilatéralement cependant, en ce qui concerne uniquement l'instruction par les

bureaux d'imposition, alors que pour sa part, le réclamant faisait fi de toutes les obligations lui incombant (§§ 166 et suivants AO, sans préjudice du § 410 AO) ;

Considérant en effet que la notion de fait nouveau englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition (Tribunal administratif 17.02.2005, no 18011 du rôle) ;

Considérant qu'en application du § 222 AO, l'administration est fondée à émettre des bulletins rectificatifs chaque fois que le contribuable a fourni, dans sa déclaration fiscale, des indications inexactes, insuffisantes ou incomplètes par rapport à la nature de l'impôt (Conseil d'État, 23.12.1964, no 5684 du rôle) ;

Considérant que le droit du contribuable à être entendu n'est plus donné s'il y a preuve de ce que celui-ci a sciemment induit l'autorité fiscale en erreur par exemple tel qu'en l'espèce par une comptabilité irrégulière à la clé de déclarations frauduleuses ;

Considérant qu'il convient de retenir que le § 205, alinéa 3 AO n'est pas applicable à la rectification pour faits nouveaux (Tribunal administratif 26.04.1999, no 10156 ; Cour administrative 14.12.2000, no 11320C) ;

qu'en tout cas, le bureau d'imposition avait, au respect du § 204 AO, donné au réclamant la possibilité de se faire entendre, préalablement à l'émission des bulletins rectificatifs, par courrier recommandé du 23 avril 2007 ;

Considérant que les montants mis à jour lors de l'enquête judiciaire et auxquels le réclamant a été confronté, n'ont servi qu'à asseoir les bases des impositions rectificatives, eu égard à la véritable capacité contributive découverte que le réclamant avait pris soin de dissimuler ;

Considérant qu'en fait le réclamant avait admis être le bénéficiaire des comptes de sociétés et bancaires que l'enquête a révélés ;

que n'ont été imposés que les chiffres prouvés sans taxations punitives ;

qu'il y a lieu de rappeler que les montants ainsi imposés étaient connus du réclamant, en premier lieu lorsqu'il réalisait les recettes, tout en les fraudant, en second lieu lorsqu'il se retrouvait au fur et à mesure des progrès de l'enquête confronté à ces mêmes chiffres tracés comme sommes comptabilisées ;

Considérant que le réclamant, après avoir organisé ses travaux au noir et mis en place une structure frauduleuse habile à transférer les bénéfices à l'abri du fisc, ne saurait prétexter son ignorance des faits et montants incriminés afin de se prévaloir d'une présomption de véracité complètement démentie par l'envergure des énergies mise en œuvre et excluant partant une disposition honnête à collaborer ;

qu'il appert que le réclamant n'a déposé à aucun moment des déclarations rectificatives de son propre chef, quoiqu'il ne puisse subsister de doute quant à la réalité des

bénéfices tant réalisés que fraudés ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ; »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 mars 2008, Monsieur... a introduit un recours en réformation sinon en annulation contre la décision directoriale prévisée.

Par jugement du 18 février 2009 (n° 24142 du rôle), le tribunal administratif avait, dans le cadre du recours en réformation, annulé la décision du directeur ci-avant relatée du 11 décembre 2007 pour ne pas avoir fait droit à la demande de Monsieur... d'annuler les bulletins d'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 1997 à 2005 pour cause de non-observation de la formalité substantielle destinée à garantir ses droits de la défense prévue par le paragraphe 205 alinéa 3 de la loi générale des impôts (AO), ceci au motif que le droit du contribuable d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, doit être considéré comme un droit élémentaire face à l'administration fiscale.

Par arrêt du 29 juillet 2009 (n° 25536C du rôle) la Cour administrative, tout en ayant retenu le caractère fondamental de ce droit d'information et de défense de ses droits au bénéfice du contribuable ainsi que son applicabilité dans le cadre d'une procédure de rectification de bulletins d'impôt, a relativisé ce principe à caractère fondamental en retenant qu'il ne doit pas aboutir à un formalisme excessif et que l'envergure des indications à fournir au contribuable doit être définie d'après les spécificités de chaque cas d'imposition. Ainsi, les données qui seraient déjà connues dans le cadre du cas d'imposition et notamment les informations fournies par le contribuable lui-même, ne devraient pas faire l'objet d'une information préalable en vue d'une prise de position. Sur base de ce raisonnement, la Cour est arrivée à la conclusion que le rapport du service de police judiciaire, établi dans le cadre d'une instruction pénale à charge de Monsieur... et communiqué par l'adjoint du Procureur d'Etat au directeur de l'administration des Contributions directes, était fondé sur des sources d'information consistant *« en les comptes bancaires, la comptabilité et les documents comptables, quelques autres documents saisis chez l'intimé et plusieurs fichiers informatiques de l'ordinateur personnel de l'intimé, soit des informations dont Monsieur... devait nécessairement avoir connaissance »*, de sorte qu'il *« était nécessairement conscient de ce que les revenus supplémentaires tant indigènes qu'étrangers visés dans le courrier du bureau d'imposition du 23 avril 2007 étaient ceux dégagés par l'activité de comptable par lui exercée durant des années et qui avaient fait l'objet d'une instruction pénale comportant un certain nombre de mesures d'instruction dont les auditions de l'intimé lui-même »*.

Dans ces conditions, la Cour administrative arriva à la conclusion qu'exiger de la part du bureau d'imposition de communiquer le rapport litigieux à l'intimé, s'analyserait en l'exigence d'un excès de formalisme consistant à obliger l'administration à informer un contribuable d'éléments qu'il connaît déjà.

Par le même arrêt, la Cour administrative a retenu que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme trouve application dans le cadre de contestations sur des droits et obligations de caractère civil et d'accusations en matière pénale qui sont traitées devant une instance judiciaire, mais non pas dans le cadre d'une procédure administrative de rectification de bulletins d'impôt dont l'objet est confiné à la fixation correcte de la dette

d'impôt redue par une personne sur base des revenus effectivement réalisés, aucun élément d'accusation pénale n'étant sous-jacent à une telle procédure qui, de plus, est de nature purement administrative et ne porte pas sur un droit civil.

Quant à la critique de l'intimé qu'il ne pourrait toujours pas retracer les montants de revenus fixés par le bureau d'imposition dans les bulletins rectificatifs du 16 août 2007 à partir du rapport du service de police judiciaire qui lui fut communiqué en cours d'instance contentieuse, la Cour administrative a retenu que cette question relève non pas du champ du droit d'être entendu préalablement à l'émission des bulletins, mais du champ de la justification au fond des rectifications opérées, de sorte à devoir être examinée dans ce cadre, la même conclusion s'imposant suivant la Cour administrative pour l'argumentation de l'intimé relative à la validité de l'utilisation d'informations obtenues dans le cadre d'une enquête pénale n'ayant pas encore abouti à une condamnation pénale, à la question de la présomption d'innocence, ainsi qu'à la question de la présomption d'exactitude de sa déclaration d'impôt initiale.

Dans la mesure où le tribunal avait limité son examen du recours au volet de la régularité formelle des bulletins rectificatifs, la Cour, afin de maintenir aux parties le bénéfice du double degré de juridiction et estimant par ailleurs ne pas être en possession de tous les éléments requis pour statuer plus en avant, décida, par réformation du jugement entrepris du 18 février 2009, que la décision directoriale du 11 décembre 2007 n'encourt pas l'annulation au motif que le droit d'information et de prise de position de l'intimé n'aurait pas été respecté et renvoya l'affaire devant le tribunal en prosécution de cause.

Par jugement du 25 janvier 2010 (n° 24142a du rôle), le tribunal administratif rejeta d'abord le moyen de Monsieur... tenant au non-respect du secret d'instruction dans le chef de la communication du rapport du service de police judiciaire du 13 juin 2007, ainsi que son moyen tiré du non-respect du § 189 AO. Quant au fond des impositions rectificatives contestées, le tribunal prit acte, d'un côté, de l'argumentation du demandeur que même après avoir pu prendre connaissance du rapport de police du 13 juin 2007, il lui serait toujours impossible de retracer les différents montants qui ont été ajoutés au niveau de ses revenus au titre des années fiscales respectivement concernées, de sorte qu'il serait dans l'impossibilité de se défendre utilement et concrètement par rapport à ces chiffres, et, d'un autre côté, de l'affirmation du délégué du gouvernement que les revenus « *rectifiés* » auraient été imposés directement dans le chef du demandeur au titre de bénéfices provenant d'une profession libérale par le fait qu'il résulterait clairement des éléments du dossier et plus particulièrement du rapport de police du 13 juin 2007 que les revenus en question auraient été directement réalisés et perçus par le demandeur.

Ensuite, le tribunal reconnut que le rapport de police judiciaire du 13 juin 2007, dressé par un membre de la direction du service de police judiciaire chargé, conformément à l'article 9-2 du Code d'instruction criminelle, de constater les infractions à la loi pénale, devrait être considéré, conformément à l'article 154 dudit code, comme faisant preuve jusqu'à inscription de faux en ce qui concerne les constatations y retenues. Par voie de conséquence, les bureaux d'imposition auraient en principe valablement pu considérer comme établis les montants et faits renseignés dans ce rapport de police du 13 juin 2007 et y asseoir les bases de leurs impositions rectificatives, ceci indépendamment des qualifications pénales suggérées dans ledit rapport, ces qualifications étant en effet étrangères à l'imposition proprement dite qui doit exclusivement rester axée sur la véritable capacité contributive de la personne concernée.

Cependant, le tribunal vérifia, par rapport à chacune des années d'imposition concernées par les bulletins rectificatifs litigieux, si les conditions posées par le § 222 AO pour l'émission de tels bulletins se trouvaient vérifiées en l'espèce.

Concernant les années d'imposition 1997 et 1998, le tribunal dégagera de l'analyse du rapport du service de police judiciaire que ni ledit rapport, ni ses annexes versées en cause ne contenaient la moindre information concernant les activités du requérant... au cours des années fiscales 1997 et 1998 et ce encore que les majorations de revenus opérées par les bulletins rectificatifs pour ces années étaient expressément motivées d'abord par le bureau d'imposition, ensuite par le directeur et enfin par le délégué du gouvernement par référence à ce rapport. Le tribunal en déduisit que le rapport du service de police judiciaire du 13 juin 2007 ne contenait aucun élément tangible permettant de conclure à une éventuelle irrégularité au niveau de la comptabilité tenue pour les années 1997 et 1998, voire des éléments permettant de conclure à l'existence de revenus non déclarés pour compte de ces mêmes années, et que la conclusion du directeur qu'en l'espèce les prescriptions du § 222 (1) AO étaient entièrement respectées, n'était pas motivée à suffisance par rapport aux bulletins rectificatifs des années 1997 et 1998 ayant fait l'objet de la décision directoriale sur réclamation litigieuse et il annula, par réformation de la décision directoriale déférée, ces bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu émis le 16 août 2007 par le bureau d'imposition Wiltz, à l'encontre de Monsieur

Relativement aux années d'imposition 1999 à 2005, le tribunal invita l'Etat à préciser moyennant un mémoire supplémentaire la démarche suivie, pièces à l'appui, pour aboutir aux différents redressements opérés et autorisa le demandeur d'y prendre position par écrit à son tour, ceci afin de lui garantir un exercice effectif de ses droits de la défense.

Par requête déposée au greffe de la Cour le 26 février 2010 et inscrite sous le numéro 26635C du rôle, l'Etat fit relever appel de ce jugement du 25 janvier 2010 en limitant l'objet de son appel à la décision d'annulation des bulletins rectificatifs des années 1997 et 1998.

Par une itérative requête déposée au greffe de la Cour le 1^{er} mars 2010 et inscrite sous le numéro 26640C du rôle, l'Etat fit relever appel de ce même jugement du 25 janvier 2010.

Par arrêt du 28 juillet 2010 (n° 26635C et 26640C du rôle) la Cour administrative, après avoir constaté que le tribunal, au travers du jugement *a quo*, tout en ayant tranché une partie du principal à travers l'annulation des bulletins relatifs aux années 1997 et 1998, n'avait pas ordonné une mesure d'instruction et n'avait pas davantage, en déclarant le recours recevable et en refixant l'affaire pour continuation des débats, mis fin au litige, retint que l'appel relevé contre le jugement du 25 janvier 2010 qui s'était borné à déclarer le recours recevable, à trancher une partie du principal, à inviter les parties à prendre position sur une question déterminée et à refixer l'affaire, était irrecevable.

Le tribunal ayant invité l'Etat à préciser moyennant un mémoire supplémentaire la démarche suivie, pièces à l'appui, pour aboutir aux différents redressements opérés relatifs aux années fiscales 1999 à 2005, la partie étatique déposa un mémoire complémentaire par lequel elle entreprit, dans un premier temps, de situer ces années d'imposition dans leur contexte global et de reprendre l'historique et les faits à base de ces impositions, ceci également pour les années d'imposition 1997 et 1998, et releva divers faits nouveaux

apparus lors de deux affaires portées devant la Cour administrative ayant abouti aux arrêts du 4 février 2010 (n° 25957C du rôle) et du 28 juillet 2010 (n° 26635C du rôle).

La partie étatique rappelle ainsi que les revenus illégaux de Monsieur ... pour les années 1997 et 1998 ont été taxés par le bureau d'imposition compétent sur base exclusive des données contenues dans le rapport du Service de la Police Judiciaire, alors que d'autres faits nouveaux relatifs aux activités illégales de Monsieur... auraient été révélés par la société ...figurant sur la liste des clients de Monsieur... lors d'une affaire fiscale portée devant la Cour administrative sous le n° du rôle 25957C dans laquelle la société ... aurait également été impliquée. C'est ainsi qu'il serait apparu qu'au travers d'une structure composée en substance par la société civile ..., dont Monsieur... aurait reconnu être le bénéficiaire économique, et qui serait officiellement détenue par la société ... à raison de 99 parts et par un tiers à raison d'une part, les bénéfices réalisés par une société fiduciaire ..., co-exploitée par son associé majoritaire ..., auraient été fiscalement neutralisés au niveau de cette dernière société par le biais d'une perte importante, pour laquelle elle aurait demandé le report au titre des années 1998 et 1999. Il serait encore apparu que ce serait Monsieur... qui, par la mise en place de cette structure, et notamment par l'interposition de la société ...et l'acquisition de la société ..., aurait, outre d'avoir réalisé les prestations facturées par la fiduciaire ..., encore tenté de réduire au maximum la charge fiscale à laquelle aurait dû être soumis le bénéfice ainsi réalisé, la partie étatique considérant par ailleurs que cette structure ne serait pas unique, mais ne constituerait qu'une illustration du système mis en place par le demandeur afin de diversifier et de développer de manière clandestine son fonds de commerce.

Le délégué du gouvernement relève encore un autre fait nouveau, à savoir que le fonds de commerce de la société civile ... aurait été cédé le 3.1.2001 pour un montant de ...flux à la ..., fonds de commerce qui comprendrait 38 établissements commerciaux de moyenne voire grande envergure : or, il serait indubitable que la constitution d'un fonds de commerce si important ne se serait pas réalisée au courant des seules années 1999 et 2000, mais qu'elle aurait eu lieu pendant de nombreuses années antérieures. Comme les revenus pour les années 1997 et 1998 auraient été taxés par rapport et par analogie aux revenus réalisés par la partie demanderesse pendant les années 1999 à 2005, et tels que relatés par le rapport du Service de la Police Judiciaire, c'est-à-dire à une époque où les autorités fiscales n'auraient pas eu connaissance de la cession du fonds de commerce de la société civile ... à la ... - information apparue seulement à l'occasion de la procédure correctionnelle poursuivie à charge du demandeur - il apparaîtrait que les montants litigieux taxés au titre des années 1997 et 1998 resteraient largement en-dessous des revenus réels réalisés par Monsieur... au courant desdites années.

En ce qui concerne plus précisément l'imposition rectificative des années 1999 à 2005, la partie étatique expose avoir refusé la déduction des frais et dépenses réclamée par Monsieur... par le biais des résultats et des pertes réalisés par les sociétés ... s.c., ... s.a., ..., ... et ..., étant donné qu'il résulterait clairement des éléments du dossier que ces sociétés constitueraient des structures fictives et artificielles qui auraient été montées par Monsieur... dans le seul but de contourner la loi fiscale; d'ailleurs, elle estime que le défaut de Monsieur... de fournir le détail et la hauteur des frais qu'il invoque semblerait s'expliquer en partie par le fait que ces frais n'existeraient tout simplement pas, au vu notamment du rapport du service de Police Judiciaire et du jugement correctionnel du 21 janvier 2010 dont il ressortirait que les bilans desdites sociétés seraient faux et ne représenteraient pas une image fidèle.

Le délégué du gouvernement rappelle ensuite que si en matière de taxation d'office, il appartiendrait au contribuable de rapporter la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt, Monsieur..., en l'espèce, n'aurait rapporté pareille preuve ni devant le bureau d'imposition, ni devant le directeur des contributions, ni devant le tribunal, étant donné qu'à l'exception du fait de nier toutes les évidences, aucune objection précise ou autre information n'aurait été communiquée qui pourrait être valablement examinée.

En ce qui concerne le détail de l'imposition des années 1999 à 2002, la partie étatique explique qu'il résulterait du rapport du Service de la Police Judiciaire que les entrées de fonds sur le compte auprès de la BCEE de la société civile ... se seraient élevées à ... euros pour la période 1999 à 2002 et que les sorties de fonds se seraient élevées à ... euros. Or, comme la société ... aurait appartenu presque exclusivement à la société anonyme ... s.a. jusqu'à sa dissolution en 2002 et que le bénéficiaire économique final de cette dernière société serait Monsieur..., les bénéfices réalisés l'auraient été directement au profit de Monsieur....

La partie étatique relève de surcroît qu'il résulterait de l'analyse du dossier fiscal de la société anonyme ... s.a. que celle-ci aurait émis des factures pour honoraires de gestion à l'encontre de la société civile ..., ce qui aurait diminué le résultat de la société civile ; tandis qu'au niveau de la société anonyme ..., les bénéfices ainsi réalisés auraient été absorbés par une perte reportée importante liée à un compte courant associé.

Dès lors, la différence de ... euros constatée entre les chiffres résultant des dossiers fiscaux des sociétés ... et ... s.a. et le montant retenu dans le rapport du service de la Police Judiciaire (soit ... euros) aurait été répartie sur les années 1999 à 2002, à savoir de ... euros, par année d'imposition.

En conséquence, au titre des années 1999 à 2002, il conviendrait de retenir pour chaque année un bénéfice dans le chef de Monsieur... se composant, d'une part, de sa part du bénéfice annuel dans la société ... s.a., et d'autre part, de la différence telle que calculée ci-avant de ... euros par année d'imposition.

Par ailleurs, sur base des faits nouveaux découverts lors de l'instance devant la Cour administrative enrôlée sous le n° 25957C, il y aurait lieu d'ajouter au montant de ... euros la somme de ... euros (soit- flux) provenant des travaux de comptabilité réalisés par le biais de la Fiduciaire ... et de procéder à une nouvelle rectification du bulletin d'imposition rectifié pour 1999, tandis qu'en ce qui concerne l'année 2001, il conviendrait, toujours sur base de ces faits nouveaux, d'ajouter au montant de ... euros la somme de ... euros (soit ...flux) provenant de la vente du fonds de commerce de la société ... à la ... et de rectifier le bulletin d'imposition en conséquence.

En ce qui concerne les années d'imposition 2003 à 2006, il résulterait du rapport de la Police Judiciaire précité que la société ... s.a, dont Monsieur... serait le bénéficiaire économique, aurait encaissé pendant cette période une somme totale de ...euros, montant résultant des comptes bancaires de cette société, du prix de vente d'une société ... ainsi que d'une inscription figurant dans l'agenda du demandeur, montant auquel, par ailleurs, il conviendrait encore d'ajouter, le montant du transfert de la société s.a. (soit ... euros) et l'acquisition d'une montre d'une valeur de euros au bénéfice du demandeur, soit un total

de ... euros.

La partie étatique affirme encore qu'il serait établi que Monsieur... aurait dû émettre des factures pour le compte de la société ... vers la société ... afin de pouvoir sortir les recettes de la société ... et de réduire ainsi le résultat de cette dernière, de sorte qu'au niveau de la société ..., il profiterait d'une perte reportée importante liée à un compte courant associé, tandis que les profits réalisés annuellement par la société ... serviraient à réduire la perte reportée et le compte courant associé. Ainsi, les bénéfices réalisés par la société auraient été transférés vers son actionnaire, la société ...s.a., une société de droit bélizais, en réduisant le compte courant actionnaire.

Là encore, les chiffres d'un total de ... euros du rapport du service de la Police Judiciaire auraient été comparés aux éléments des dossiers fiscaux de la société ... et de la société ...et une différence de ... euros aurait été constatée, qui aurait été répartie sur les années 2003 à 2006 à raison de ... euros par année d'imposition, en sus des bénéfices constatés au profit du demandeur.

En résumé, l'Etat précise ses calculs relatifs aux différentes années d'imposition comme suit :

Année 1999 :

Part de bénéfice ... s.a.:	... €
Différence selon rapport PJ:	<u>... €</u>
<u>Total:</u>	... €

Année 2000 :

Part de bénéfice ... s.a. :	... €
Honoraires de gestion:	... €
Différence selon rapport PJ :	<u>... €</u>
<u>Total:</u>	... €

Année 2001 :

Part de bénéfice ... s.a.:	... €
Honoraires de gestion:	... €
Différence selon rapport PJ :	<u>... €</u>
<u>Total:</u>	... €

Année 2002 :

Part de bénéfice ... s.a.:	... €
Différence selon rapport PJ:	<u>... €</u>
<u>Total:</u>	... €

Année 2003 :

Facturation sous-traitance par ... à ...:	... €
Différence selon rapport PJ :	<u>... €</u>

Total: ... €

Année 2004 :

Facturation sous-traitance par ... à ...: ... €
Acquisition de la montre Rolex ... €
Part prix de vente de la société ... €
Différence selon rapport PJ : ... €
Total: ... €

Année 2005 :

Facturation sous-traitance par ... à ... s.à.r.l. : ... €
Inscription agenda ... €
Différence selon rapport PJ : ... €
Total: ... €

Monsieur..., de son côté, considère en substance que la partie étatique ne saurait, au cours de la présente instance, invoquer des faits nouveaux apparus au cours d'une autre affaire devant la Cour administrative et enrôlée sous le n° 25957C, respectivement dans la même instance, mais postérieurement à l'avis émis en date du 10 mai 2010 par le tribunal. Il demande encore le rejet des nouveaux développements relatifs aux impositions 1997 et 1998, impositions d'ores et déjà examinées par le tribunal, et, en ce qui concerne l'imposition rectificative des années 1999 à 2005, il demande à ce que soient écartées toutes les références à des pièces nouvelles issues de procédures étrangères au présent litige, tous les commentaires fondés sur ces pièces ainsi que toute référence aux années fiscales en lien avec les bulletins des années 1997, 1998 et 2006.

D'une manière générale, il estime encore que ces pièces et commentaires ne sauraient pas non plus être retenus dans le cadre du présent litige dans la mesure où ces pièces et commentaires seraient justement présentés comme des « faits nouveaux » et ne sauraient partant justifier a posteriori une imposition antérieure, même rectificative, qui devrait, au moment de l'émission des bulletins d'impôt litigieux, être fondée sur des éléments précis, établis et existants.

Monsieur... entend ensuite nuancer la valeur probante du rapport de police invoqué par l'Etat, en ce sens que selon lui, des documents écrits constituant des preuves matérielles contraires aux faits constatés par un officier de police judiciaire assermenté devraient être admis pour contester tel ou tel de ces faits contenus dans ce rapport. Par ailleurs, il estime que comme le rapport de police n'aurait pour objet que de rapporter des faits constatés par un officier de police judiciaire assermenté lui-même, il ne pourrait pas consister en un exposé de suppositions, déductions, sentiments ou autres impressions de ce policier.

Il affirme encore que les circonstances de confection du rapport de Police, seraient douteuses et matérialiseraient une irrégularité procédurale grave devant entraîner sa nullité. Dans ce contexte, il expose que comme la police se serait prétendument emparée de pièces totalement étrangères aux personnes et infractions poursuivies, l'administration ne pourrait à son tour utiliser ces éléments obtenus illégalement pour déterminer la base imposable d'un contribuable tiers à la procédure d'enquête initiale. En effet, si des informations recueillies lors d'une perquisition dirigée contre une personne déterminée ne concernent qu'un tiers et

que la police, alors qu'elle n'y serait pas autorisée, procèderait au recueil d'éléments permettant d'établir que ce tiers aurait commis une infraction, ils commettraient une irrégularité de procédure à son égard qui entacherait à son avis la procédure d'information de nullité : dès lors, Monsieur... demande à ce que le rapport de police tel que produit par l'Etat soit rejeté, sinon, à défaut à ce que le tribunal attende la décision de la Cour d'appel statuant en matière correctionnelle saisie de la question de l'annulation de ce rapport ou des faits y contenus pour irrégularité procédurale.

Dans le même ordre d'idées. Monsieur... s'empare encore de l'article 8 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme et de divers arrêts de la Cour européenne des droits de l'Homme pour arguer de la violation par la police, à l'occasion des perquisitions menées dans le cadre de son affaire correctionnelle, d'une atteinte à sa vie privée, et ce notamment au motif que les perquisitions le concernant auraient été étrangères à la mission d'enquête initialement reçue par la police, de sorte que leurs résultats ne sauraient pas non plus être utilisés valablement par l'administration, ne fût-ce qu'à des fins fiscales, sans constituer une ingérence disproportionnée dans les droits du contribuable.

Enfin, toujours en ce qui concerne le rapport de police, il estime que l'obtention d'informations brutes insérées dans ce rapport, techniquement destiné à fournir au Parquet les arguments nécessaires à la poursuite d'éventuelles infractions pénales, ne saurait servir directement à la détermination de la base imposable d'un contribuable, l'administration fiscale, censée mieux connaître la matière fiscale que l'agent ou l'officier de police enquêteur, ne pouvant se contenter de prendre pour argent comptant les éléments contenus dans un tel rapport et surtout pas les conclusions que pourrait provisoirement en tirer le policier, chargé de réunir les éléments matériels d'éventuelles infractions.

Au-delà de ces contestations relatives à la valeur probante *per se* du rapport de police invoqué par l'Etat, Monsieur... critique encore un certain nombre d'éléments contenus dans ledit rapport.

Ainsi, si la police a constaté pour la période 1999 à 2002, une différence entre la comptabilité de deux sociétés, celle-ci lui aurait été attribuée sans autre explication des bureaux d'imposition, et ce alors que la différence constatée par la police correspondrait en fait à la TVA et aux frais des sociétés concernées qu'auraient, quant à eux, pourtant pris en compte les bureaux d'imposition des sociétés.

Pour la période 2002 à 2006, des paiements et versements divers ressortiraient des comptes bancaires d'une société, et seraient là encore aussitôt mis au crédit de Monsieur..., sans autre explication, alors que la société en question aurait plusieurs bénéficiaires économiques, que des frais de fonctionnement de la structure seraient déduits et que cette société aurait déposé des déclarations fiscales et aurait été imposée par le fisc.

De même, Monsieur... reproche à la partie étatique de procéder par déduction et à l'auteur du rapport de police d'avoir commis diverses erreurs.

A ce sujet, il affirme que contrairement à ce qui serait indiqué dans le rapport de police et repris par l'Etat dans le cadre du présent recours, il ne serait pas le bénéficiaire économique des sociétés ... s.a., ...ou ..., de sorte qu'aucun revenu de ces sociétés ne pourrait lui être attribué.

Il conteste encore les références faites par la partie étatique au principe du « *Mantelkauf* » et à des reports de pertes abusifs, ainsi que l'affirmation de l'Etat comme quoi les frais qu'il entendrait déduire des revenus de la société ... « *n'existent tout simplement pas* », de tels frais ayant bien au contraire été exposés sous forme de salaires, de loyers et de TVA ; il conteste de même que la cession du fonds de commerce de ... par la société ... ait été réalisée par lui-même.

S'agissant plus particulièrement de la société civile ..., il affirme que l'argumentation afférente de l'Etat méconnaîtrait les règles en vigueur afin de déterminer l'imposition des sociétés civiles, qui seraient des entités transparentes fiscalement de sorte que leur bilan ne serait rien d'autre que la somme des bilans des différents associés la composant, en l'occurrence les bilans de la société ... et de Monsieur ..., et qu'en conséquence un bénéfice éventuel ne saurait lui être attribué alors qu'il ne serait pas actionnaire de la société civile Quant aux parts de bénéfices dans la société ..., il considère qu'il y aurait encore une fois une confusion de l'Etat en ce qui concerne l'imposition de la société civile ... détenue à 99% par la société

Enfin, en ce qui concerne les revenus de la société s'il admet être l'un des bénéficiaires économiques de cette société, il affirme ne pas être l'unique bénéficiaire économique. Par ailleurs, il souligne n'avoir effectué aucun prélèvement des comptes bancaires de cette société, tout comme il affirme ne pas connaître la plupart des clients détaillés dans le rapport de police qui seraient des contacts des autres bénéficiaires économiques de la société

Il relève encore que divers frais n'auraient pas été défalqués du chiffre d'affaire de cette société, alors même qu'ils auraient été pris en compte par le bureau d'imposition Luxembourg société II.

Au titre des années 2003 à 2005, il considère que la « *différence selon rapport PJ* », dont fait mention l'Etat dans son mémoire, lui aurait été artificiellement affectée comme revenu personnel en dépit des revenus effectivement réalisés au titre de ces années par la société, le montant lui affecté ne tenant par ailleurs pas compte des frais et la TVA effectivement payés par la société et qui expliqueraient cette « *différence* ».

Quant au montant de 30.000 euros relatif à une part du prix de vente de la société ..., il explique que cette société ... détenue initialement par une société off-shore aurait été vendue à un contribuable luxembourgeois, la société ... ayant à cet égard servi d'intermédiaire dans cette transaction et son compte courant ayant été mis à disposition pour procéder aux transferts de fonds ; le prix de cession perçu par la société off-shore, ayant été de ... euros : il ne s'agirait dès lors pas de revenus imposables au Luxembourg, puisqu'il s'agirait d'un revenu de la société venderesse. Si, pour les besoins de la discussion, les ... euros, prétendument reçus par lui devaient toutefois être considérés comme un revenu imposable dans son chef, il ne pourrait s'agir que d'une plus-value sur cession de valeurs mobilières réalisée plus de 6 mois après l'acquisition, de sorte que le taux d'imposition applicable aurait dû être le demi-taux global. Mais, comme pour les personnes physiques imposables collectivement, un abattement de 100.000 euros serait applicable (50.000 euros pour les célibataires), ce montant de 30.000 euros aurait de toute façon dû être exonéré d'imposition.

Finalement, Monsieur... conteste tant le principe de la taxation d'office telle qu'il lui

appliquée que les montants en résultant, en affirmant que toutes les sociétés mentionnées dans le mémoire de l'Etat et dans le rapport de police seraient des sociétés assujetties à l'impôt et qui auraient effectivement déclaré leurs revenus ; si l'administration affirmerait que ces sociétés n'auraient pas réellement perçu ces revenus qui lui auraient en fait été versés, il relève que les bulletins émis à l'égard de ces sociétés n'auraient pas été mis en cause par l'Etat, ce qui serait pourtant un préalable nécessaire et logique avant d'affecter des revenus imposables à un autre contribuable, de sorte qu'il conviendrait d'en déduire que l'Etat chercherait donc à imposer deux fois les mêmes revenus.

Après avoir réexposé son argument selon lequel un rapport de police émis à des fins de poursuites dans le cadre d'une procédure pénale ne pourrait pas par nature, servir à lui seul à l'administration fiscale pour imposer un contribuable sans revêtir, par là-même, le caractère répressif de l'enquête policière et de rappeler que l'administration fiscale devrait instruire à charge comme à décharge le dossier du contribuable, il considère, à défaut par l'administration d'avoir épuisé toutes les possibilités d'investigation à leur disposition, que les bulletins émis sur la seule base du rapport de police ne pourraient pas correspondre à la réalité de la situation du contribuable.

Le tribunal tient de prime abord, avant d'aborder l'examen des réponses apportées par la partie étatique aux questions lui posées par le jugement du 25 janvier 2010, de se pencher sur la question des rectifications à apporter dans le sens d'une hausse des impositions telles que sollicitées par la partie étatique dans son mémoire complémentaire.

Or, si les paragraphes 243 et 244 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* » s'appliquent dans l'instance de réclamation devant le directeur des contributions directes, qui peut donc réformer la décision dont réclamation au désavantage du réclamant (*reformatio in pejus*), les juridictions de l'ordre administratif ne peuvent pas statuer *in pejorem*, car d'après l'article 97 (3) point 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif « *les §§ 243 et 244 sont inapplicables au tribunal administratif et à la cour administrative* », cette disposition ayant été motivée par la considération que « *les textes actuels partent de la conception que les juridictions fiscales font partie de l'administration. Or, il serait contraire à la conception du présent projet que les juridictions administratives puissent aller au-delà des requêtes et se substituer aux bureaux d'imposition*¹ », étant donné qu'il a paru au législateur « *inopportun que le tribunal et la Cour aient en matière fiscale à procéder d'office et à revoir l'ensemble de l'imposition du contribuable, telle qu'elle peut se présenter au regard du bulletin attaqué. Alors que de telles attributions se conçoivent parfaitement pour l'administration elle-même, elles feraient du juge un taxateur, rôle pour lequel il n'est non seulement pas préparé, mais qui au surplus le ferait s'immiscer dans le domaine de l'administration et risquerait de compromettre son statut judiciaire*² ».

Il s'ensuit que l'Etat est à débouter de sa demande telle que formulée dans son mémoire complémentaire et tendant à voir ordonner la rectification des bulletins d'impôt sur le revenu rectificatifs des années 1999 et 2001 sur base des faits découverts depuis le jugement du 25 janvier 2010.

¹ Avis complémentaire du Conseil d'Etat sur le projet de loi 3940A du 14 juin 1996, Doc. parl. N° 3940⁶/3940A⁴.

² Avis de la commission des Institutions et de la révision constitutionnelle, Doc. parl. N° 3940⁴/3940A².

En ce qui concerne les développements du demandeur relatifs à la valeur probante du rapport de police, il y a lieu de rappeler que le tribunal de céans a, dans son jugement du 25 janvier 2010, retenu que « *Il est constant que le rapport de police du 13 juin 2007 fut dressé par un membre de la direction du service de police judiciaire chargé, conformément à l'article 9-2 du code d'instruction criminelle, de constater les infractions à la loi pénale, de sorte que conformément à l'article 154 du code d'instruction criminelle, ledit rapport fait par le premier commissaire principal, membre de la direction du service de police judiciaire, est à considérer comme faisant preuve jusqu'à inscription de faux en ce qui concerne les contestations y retenues. Il se dégage des considérations qui précèdent que les bureaux d'imposition ont en principe valablement pu considérer comme étant établis les montants et faits renseignés dans ce rapport de police du 13 juin 2007 et y asseoir les bases de leurs impositions rectificatives, ceci indépendamment des qualifications pénales suggérées dans ledit rapport, ces qualifications étant en effet étrangères à l'imposition proprement dite qui doit exclusivement rester axée sur la véritable capacité contributive de la personne concernée* ».

En sus de cette conclusion, force est encore de constater qu'en ce qui concerne les différents moyens d'illégalité et d'irrégularité opposés par le demandeur audit rapport, tirés d'une manière générale d'une nullité alléguée de la procédure d'instruction (utilisation d'informations recueillies lors d'une commission rogatoire, défaut de respecter la procédure en cas de découverte de faits nouveaux, dépassement du mandat et caractère inquisitoire des investigations), que le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, chambre correctionnelle, a par jugement du 21 janvier 2010 prononcé notamment à charge de Monsieur..., a rejeté l'intégralité de ces moyens, ledit jugement ayant apparemment été confirmé en appel par arrêt de la Cour d'appel, chambre correctionnelle, du 2 février 2011, encore que nonobstant l'engagement des parties en ce sens et la demande afférente du tribunal, aucun copie de cet arrêt n'a été communiquée au tribunal.

Au-delà de cette conclusion, dont le tribunal ne saurait et ne voudrait actuellement se départir, qui repose sur la force probante au pénal du rapport de police - force probante limitée cependant aux constatations faites par l'officier de police judiciaire, et non à ses déductions ou encore analyses juridiques -, il convient encore de souligner que la « *Abgabenordnung* », d'une manière générale, adopte le régime de la libre appréciation des preuves. Il n'existe pas de hiérarchie légale en matière de modes de preuve en ce sens qu'un mode de preuve aurait plus de poids qu'un autre. Ainsi, il est possible que des présomptions puissent emporter la conviction de l'instance d'imposition à rencontre des preuves écrites opposées aux présomptions. L'instance d'imposition puise ses convictions dans tous les éléments dont elle dispose. Elle apprécie librement toutes les preuves, toutes les présomptions, tous les indices dont elle a connaissance : l'imposition est fondée sur l'intime conviction de l'instance d'imposition³.

Par ailleurs, il convient également de rappeler la particularité du présent litige, qui s'inscrit dans le contexte de bulletins d'impôts rectifiés par voie de taxation (« *Schätzung* ») en application du paragraphe 217 AO, procédé permettant aux instances d'imposition qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt à laquelle elles ne peuvent guère se soustraire.

³ J. Olinger, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, Etudes fiscales, novembre 1989, n° 191.

Or, la taxation consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable et (ou) approximative, lorsque la détermination de la valeur réelle et exacte n'est pas possible. La taxation procède en règle générale par voie de généralisation à partir de données constantes, ses calculs reposant sur des présomptions de probabilité, de sorte que ce procédé, par définition, comporte une certaine marge d'incertitude et d'inexactitude, cette marge étant d'autant plus grande que la collaboration du contribuable est plus faible.

Dès lors, comme retenu dans le jugement du 25 janvier 2010, c'est à bon droit que les bureaux d'imposition se sont basés sur les montants et faits renseignés dans le rapport de police du 13 juin 2007 pour y asseoir les bases de leurs impositions rectificatives.

Cependant, cette appréciation, comportant comme relevé ci-avant nécessairement une marge d'approximation, ne saurait *ipso facto* s'imposer au juge administratif lorsqu'elle fait, comme en l'espèce, l'objet de contestations circonstanciées, le tribunal, appelé à connaître du fond du litige, devant en effet se livrer à un examen du bien-fondé des décisions déferées sous le double aspect de leur légalité et de leur opportunité, de sorte que l'appréciation de l'administration doit pouvoir être matériellement et juridiquement retracée.

C'est dans ce contexte que le tribunal a retenu dans son jugement du 25 janvier 2010, n° 24142a du rôle, qu'en ce qui concerne les bulletins rectificatifs pour les années fiscales 1999, 2000 et 2001, lesquels ont, pour rappel, retenu les montants respectifs de ... flux pour 1999,- flux pour 2000 et- flux pour 2001, chaque fois sous la précision que *« l'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale : les honoraires pour vos travaux de comptabilité et pour votre activité de conseil fiscal ont été établis suivant le rapport du 13 juin 2007 du service de police judiciaire transmis à la direction des Contributions en date du 29 juin 2007, relatant des faits de fraude fiscale pour les années 1999 à 2006. Ces données nous ont été communiquées par le procureur d'Etat sur base du paragraphe 189 de la loi générale des impôts (AO). »*, que comme *« les faits évoqués par le rapport de police concernant les années fiscales 1999 à 2001 se limitent au seul constat que « les entrées de fonds sur le compte auprès de la BCEE de la S.C. ... (...), partie ..., (...) s'élèvent à ... € pour la période de 1999 à 2003. Les sorties de fonds s'élèvent à ... €. Pour cette société nous ne disposons pas de justificatif pour les entrées et sorties sur ce compte », ainsi que l'information « que ... a exercé une activité similaire (c'est-à-dire similaire à celle exercée par l'intermédiaire des sociétés ...-... et qualifiée d'escroquerie fiscale) depuis 1999 jusqu'à fin 2002 sous la dénomination de la société ...-... » et que « (...) ni le rapport de police ni ses annexes ne comportent le moindre élément qui permette de retracer l'origine des chiffres concrètement ajoutés en fin de compte au titre de bénéfice d'une profession libérale aux revenus de Monsieur... pour chacune des années litigieuses 1999, 2000 et 2001 »* », que le tribunal ne peut pas, à partir des pièces versées au dossier dans le cadre de la procédure contentieuse, souscrire à son niveau d'examen à la conclusion du directeur qu'il ne subsisterait aucun doute quant à la réalité des bénéfices tant réalisés que fraudés par rapport à ces trois années fiscales, de même qu'il lui est impossible de déceler les chiffres tracés auxquels l'intéressé aurait été confronté dans le cadre de l'enquête pénale, aucune facture concernant ces années n'ayant en effet été versée à l'appui du rapport de police, ni aucun mouvement de compte concret n'ayant été relaté.

Le tribunal a par conséquent invité l'Etat *« à préciser moyennant un mémoire supplémentaire la démarche suivie, pièces à l'appui, pour aboutir aux différents redressements opérés »*.

Force est de constater que par rapport à ce questionnaire précis, la partie étatique a, d'une part, exposé que les sorties de fonds sur le compte auprès de la BCEE de la société civile ..., « *partie ...* », s'élevaient à ... euros et que ce chiffre aurait été « *comparé aux éléments des dossiers fiscaux* » des sociétés ... et ... s.a. et qu'une différence de ... euros aurait été constatée, différence qui aurait été répartie sur les années 1999 à 2002, à savoir à raison de ... euros par année d'imposition et ajoutée telle quelle au revenu de Monsieur....

Force est à cet égard de constater que si le montant de ... euros figure certes dans le rapport de police et qu'il y est effectivement attribué au compte BCEE de la société civile ..., « *partie ...* » - encore que cette dernière précision soit équivoque et ne permette pas d'attribuer avec certitude ledit montant au demandeur - la différence de ... euros prétendument établie par comparaison avec les dossiers fiscaux des sociétés ... et ... s.a. n'est pas, en l'état actuel du dossier, retraceable ni vérifiable, lesdits dossiers n'ayant de surcroît pas été communiqués au tribunal, et ladite différence ne résultant pas non plus du rapport de police.

S'il est vrai que la partie étatique a affirmé être en mesure « *de produire sur demande expresse du tribunal* » les dossiers fiscaux afférents, il convient de souligner, d'une manière générale, que la mise à disposition, en vrac, de dossiers fiscaux, ne répond pas à l'obligation inscrite à l'article 8, alinéa 4 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives⁴, le rôle du tribunal ne consistant en effet pas à mener de son propre chef l'instruction de l'affaire en examinant l'intégralité des dossiers fiscaux afin d'y déceler le cas échéant des pièces ou mentions susceptibles d'étayer la thèse de la partie étatique. En effet si l'article 8, alinéa 5 de la loi du 21 juin 1999 précitée impose à l'autorité administrative qui a posé l'acte visé par le recours de déposer le dossier administratif respectivement fiscal au greffe, le même article 8, en son alinéa 4, impose encore au délégué du gouvernement de déposer au greffe copie des pièces dont il entend se servir *plus particulièrement*⁵, cette dernière obligation revêtant une importance toute particulière au regard du fait que la communication du ou des dossiers administratifs ou fiscaux au demandeur s'avère souvent en pratique impossible, compte tenu de l'envergure de pareils dossiers, le demandeur étant alors obligé de venir les consulter au greffe, c'est-à-dire dans des conditions guère optimales, alors que les pièces dont le délégué du gouvernement compte plus particulièrement se servir - par définition moins nombreuses et volumineuses que le dossier administratif - seront communiquées aux parties par le greffe. Dès lors, admettre que d'un côté l'administré est obligé d'énoncer dans ses écrits les pièces dont il entend se servir et de les déposer au greffe qui les continue à la partie étatique, alors que celle-ci, de son côté, se contente de déposer au greffe le dossier administratif sans inventaire et sans relevé ni copies séparées des pièces dont il entend se prévaloir plus particulièrement, doit être considéré, outre comme violation des dispositions afférentes, comme constituant une rupture de l'égalité des armes.

Il convient encore de constater, au-delà du non-respect par la partie étatique de cette règle générale, que l'Etat, en se référant de manière générale à des dossiers fiscaux non communiqués, n'a pas donné suite à la demande du tribunal de préciser la démarche suivie, « *pièces à l'appui* », pareille demande comportant invitation à l'Etat à documenter le cas échéant chaque montant et chaque affirmation factuelle par une pièce précise.

⁴ Voir en ce sens Cour adm. 20 janvier 2011, n° 27402C, concernant la production en vrac d'un ensemble de pièces non détaillées et non référencées.

⁵ Trib. adm. 13 juillet 2009, n° 24755, trib. adm. 4 janvier 2010, n° 25664 et 25666.

Dans le même ordre d'idées, le tribunal doit encore constater que le lien entre le demandeur et la société ... n'est pas non plus retraceable, lien qui semble pourtant être entré en compte tant dans le calcul de la différence de ... euros attribuée *in fine* au demandeur que dans le calcul de la prétendue part de bénéfice du demandeur dans cette même société ..., les explications et précisions afférentes de la partie étatique se limitant en effet à ce sujet à ce qui suit :

« qu'il a été révélé [dans le cadre de l'affaire ... inscrite au rôle de la Cour administrative sous le n° 25957C »] que la société ... dont le sieur... reconnaît être le bénéficiaire économique, et qui est officiellement détenue par la société ... s.a (99 parts sociales) et Monsieur ...(une part sociale) pour les besoins de la (sa !) cause ».

(...)

« que la société ... (...) a été créée le 1^{er} avril 1999 avec un capital social qui est fixé à 100 euros, représenté par 100 parts sociales d'une valeur de un euro ;

que la société anonyme ... s.a. détient 99 des parts sociales et que le sieur ... détient une part sociale ;

qu'il résulte de l'analyse du dossier fiscal de la société civile ..., que le bénéficiaire économique en rapport avec les parts de bénéfice réalisées par la société ... s.a. est le sieur... (ce qui s'est ailleurs confirmé à l'audience et avec le jugement correctionnel du 21 janvier 2010) ;

que de même, il a été constaté que pour les années 2000 et 2001, des honoraires de gestion ont été facturés par la société ...sa à la société civile ... ;

que le fonds de commerce de la société civile ... a été cédé le 3 janvier 2001 à la Fiduciaire Centrale de Luxembourg pour le montant de LUF ...;

que la société ... a été dissoute en date du 15 décembre 2002 avec effet au 31 décembre 2002 ;

qu'il résulte de l'analyse du dossier fiscal de la société anonyme ... sa que celle-ci a émis des factures pour honoraires de gestion à l'encontre de la société civile ... et que c'est ainsi que le résultat de la société civile ... a été diminué ;

qu'au niveau de la société anonyme ... s.a., les bénéfices ainsi réalisés sont absorbés par une perte reportée importante liée à un compte courant associé ».

Or, il ne pas résulte des pièces communiquées au tribunal, respectivement de celles lui accessibles, à savoir de l'arrêt de la Cour administrative du 15 juillet 2010 et du rapport de police que Monsieur... aurait reconnu être le bénéficiaire économique de la société civile ..., l'arrêt en question ne mentionnant ni le demandeur, ni la société civile ..., tandis que le rapport de police indique uniquement *« que ... a exercé une activité similaire (c'est-à-dire similaire à celle exercée par l'intermédiaire des sociétés ...-... et qualifiée d'escroquerie fiscale) depuis 1999 jusqu'à fin 2002 sous la dénomination de la société ...-... »*. Enfin, le jugement correctionnel du 21 janvier 2010 mentionne quant à lui en sa page 4 que *« en 1999, il [le demandeur] aurait voulu légaliser sa situation en exerçant cette activité sous la*

structure de la société civile ...-..., dans laquelle il dit avoir été associé avec deux autres membres du personnel de l'administration des Contributions ».

De même, il ne résulte d'aucun élément du dossier que Monsieur... serait le bénéficiaire économique de la société anonyme ... s.a. - le téléfax émanant d'un avocat et versé en cause par l'Etat tendant au contraire à énerver cette conclusion, ledit fax affirmant en effet que *« renseignements pris, je peux vous confirmer que ... n'a pas pour bénéficiaire économique... mais ... »*.

Dès lors, à admettre que la société anonyme ... s.a. - dont le bénéficiaire économique serait Monsieur ... - détiendrait 99 des parts sociales de la société civile ... et que Monsieur ... détiendrait la part sociale restante, il n'appert pas, en l'état actuel du dossier et des éléments probants communiqués au tribunal, comment Monsieur... pourrait être bénéficiaire économique - à titre direct ou indirect - de la société civile ..., les constatations ci-avant énervant également l'affirmation de l'Etat selon laquelle Monsieur... serait également le bénéficiaire économique de la société anonyme ... s.a..

Quant à l'affirmation selon laquelle *« il résulte de l'analyse du dossier fiscal de la société anonyme ... s.a. que celle-ci a émis des factures pour honoraires de gestion à l'encontre de la société civile ... et que c'est ainsi que le résultat de la société civile ... a été diminué ; qu'au niveau de la société anonyme ... s.a., les bénéfices ainsi réalisés sont absorbés par une perte reportée importante liée à un compte courant associé »*, affirmation qui justifierait encore la rectification des montants à imposer au titre des années 2000 et 2001 d'un montant de respectivement de ... euros et ... euros du chef d'*« honoraires de gestion »*, celle-ci n'est pas non plus retraceable en droit et en fait, ni le rapport de police ni ses annexes ne comportant le moindre élément relatif à la société ... s.a..

La conclusion s'impose dès lors que la référence faite par le directeur à des bénéfices substantiels dérivés laisse d'être vérifiée en fait par rapport aux années fiscales 1999, 2000, 2001 et 2002 au regard des pièces invoquées pour les documenter, de sorte que la conclusion du directeur qu'en l'espèce les prescriptions du paragraphe 222 (1) AO étaient entièrement respectées, n'est pas motivée à suffisance par rapport aux bulletins rectificatifs des années 1999, 2000, 2001 et 2002 ayant fait l'objet de la décision directoriale sur réclamation litigieuse, laquelle encourt la réformation dans le sens de l'annulation des bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu pour les années fiscales 1999, 2000, 2001 et 2002 émis le 16 août 2007 par le bureau d'imposition Dudelage à l'encontre de Monsieur

En ce qui concerne les années fiscales 2003, 2004 et 2005, force est de constater que les montants rectifiés comportent là également un montant résultant d'une comparaison entre les chiffres (d'un total de 402.391,63 euros) contenus dans le rapport de police et ceux résultant des *« éléments des dossiers fiscaux de la société ... et de la société ... »* et que la différence constatée de ... euros a été répartie sur les années 2003 à 2006, à raison de ... euros par année d'imposition.

Si le montant avancé de ... euros est retraceable à partir du rapport de police, en ce qu'il se décompose apparemment de paiements reçus par la société ... pour un total de ... euros, du prix de vente de la société ... (... euros) et d'un montant résultant d'une inscription figurant dans l'agenda du demandeur (... euros), augmenté du montant du transfert d'une société ...et du prix d'acquisition au profit du demandeur d'une montre de marque (... euros), et que la qualité du demandeur de seul bénéficiaire économique de la société ... ne paraît pas

sérieusement contestable, au vu des itératives déclarations en ce sens du demandeur telles que relatées dans le rapport de police et des constatations afférentes des juges correctionnels telles que contenues dans le jugement correctionnel du 21 janvier 2010, la différence mise à charge du demandeur ne l'est en revanche pas, celle-ci n'étant en effet pas expliquée et précisée sur base de pièces, mais sur base de l'affirmation non étayée et circonstanciée qu'elle résulterait de la comparaison avec les « *éléments des dossiers fiscaux de la société ... et de la société ...* », affirmation que le tribunal ne saurait accepter, pour les motifs ci-avant dégagés, comme argent comptant.

Par ailleurs, si la partie étatique semble, en guise d'explication de son raisonnement, reprendre telle quelle la déduction figurant implicitement dans le rapport de police selon laquelle les divers revenus de la société ... devraient automatiquement être considérés comme perçus intégralement par le bénéficiaire économique de cette société, en agrémentant ce raisonnement d'une référence à la conception économique du droit fiscal, à la doctrine du « Mantelkauf » et du report de pertes, une telle explication ne saurait être considérée comme suffisante, le tribunal ne prenant en effet pas en considération des moyens simplement suggérés, sans être soutenus effectivement, étant donné qu'il n'appartient pas au tribunal de suppléer à la carence d'une partie et de rechercher lui-même les moyens juridiques qui auraient pu se trouver à la base de ses conclusions.

En ce qui concerne le poste récurrent « *Facturation sous-traitance par ...* », s'il résulte des déclarations du demandeur telles qu'actées au rapport de police que « *et as wuel eng Bidongsfacture, et as eng Refacturatiuon dei wuel neutral as, et geht vun der lenkser Boxentäsch an dei riets Boxentäsch* », la qualification de fausses factures ayant été encore retenue par le jugement correctionnel du 21 janvier 2010, le tribunal doit constater, qu'en dépit de sa demande adressée à la partie étatique de préciser moyennant un mémoire supplémentaire la démarche suivie - le tribunal ayant précédemment retenu dans son jugement du 25 janvier 2010 que « *l'examen détaillé de ce rapport de police et de ses annexes ne permet pas pour autant au tribunal de retracer, ne serait-ce que dans ses grandes lignes, la démarche suivie par les bureaux d'imposition pour ventiler les chiffres avancés par rapport aux différentes années fiscales litigieuses ; bien au contraire la clarté des éléments du dossier relevée par le délégué du gouvernement dans son mémoire en duplique échappe entièrement au tribunal* », la partie étatique s'est contentée, en guise d'explication circonstanciée, de reproduire textuellement les affirmations d'ores et déjà contenues dans le rapport de police -, de sorte que l'Etat doit en l'espèce être considéré comme opposant un refus de collaboration au tribunal, le tribunal n'étant en l'occurrence pas à même, au vu des seules affirmations contenues dans le rapport de police, de retracer juridiquement les raisons ayant amené l'Etat, au vu de ces fausses factures, d'en ajouter directement le montant au revenu imposable du demandeur.

Le tribunal ne saurait pas non plus suivre en l'état actuel d'instruction du dossier par l'Etat le raisonnement de la partie étatique consistant, d'une part, à dégager le revenu imposable du demandeur à partir d'un montant global comportant notamment la part du demandeur dans le prix de vente de la société ... et l'acquisition d'une montre ROLEX, revenu imposable figurant sous « *différence selon rapport PJ* », et d'ajouter à ce même revenu imposable en sus et à nouveau le prix de vente de la société ... ainsi que la valeur de la montre ROLEX.

Quant au montant de ... euros rajouté au revenu imposable du demandeur au titre de l'exercice fiscal 2005 sous le libellé « *Inscription agenda ...* », montant qui se baserait de

« manière exacte, claire et non équivoque, sur les résultats et chiffres retenus par le Service de la Police Judiciaire », si ledit rapport indique certes « s'ajoutent également aux montants précités les montants repris dans l'agenda de type FILOFAX de ... - année 2005. ... euros », le tribunal ne saisit pas non plus pourquoi ce montant, qui a d'ores et déjà été rajouté au revenu global de ..., de sorte à entraîner la rectification afférente « *différence selon rapport PJ* », doit être rajouté *a priori* une seconde fois, séparément sous le libellé « *Inscription agenda ...* ».

Il convient dès lors de retenir qu'en dépit du questionnement clairement posé par le tribunal dans son jugement du 25 janvier 2010, les quelques explications avancées par la partie étatique, qui reprennent en substance, voire même textuellement les constatations et affirmations contenues dans le rapport de police, si elles éclairent certes en certains points la composition arithmétique des chiffres retenus par les bureaux d'imposition par rapport aux différentes années fiscales litigieuses, ne permettent cependant ni de retracer factuellement les montants retenus, dans la mesure où ceux-ci reposent sur une comparaison avec des données inconnues du tribunal, ni de retracer juridiquement le raisonnement de la partie étatique, celle-ci, en substance, ayant manifestement repris les déductions et implications de l'auteur du rapport de police, sans expliquer pourquoi, juridiquement, l'administration a estimé pouvoir s'approprier au plan fiscal sans réserve ni nuance ces déductions et implications, qui, comme relevé ci-avant, ne bénéficient pas de la valeur probante attachée aux seules constatations des officiers de police judiciaire.

En l'état actuel du dossier le tribunal est dès lors dans l'obligation de réitérer son constat tel que figurant dans son jugement du 25 janvier 2010, à savoir qu'il n'est pas en mesure de porter une quelconque appréciation sur le bien-fondé des majorations effectuées au niveau du bénéfice d'une profession libérale dans le chef du demandeur par rapport à chacune des années fiscales 1999 à 2005, de sorte que confronté à un dossier globalement non instruit par l'administration au niveau contentieux, et ce en dépit du jugement du 25 janvier 2010 ayant explicitement ordonné à l'administration de justifier par rapport aux années fiscales 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005, pièces à l'appui, la démarche suivie par les différents bureaux d'imposition pour aboutir aux majorations respectivement effectuées, le tribunal est encore amené, par réformation de la décision directoriale déferée, à annuler les bulletins rectificatifs des années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005 de l'impôt sur le revenu émis, à l'encontre de Monsieur

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

vidant le jugement du 25 janvier 2010, n° 24142a du rôle,

par réformation de la décision directoriale déferée du 11 décembre 2007, annule encore les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005 émis le 16 août 2007 à l'encontre de Monsieur... ;

par conséquent renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause conformément au présent jugement ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 16 février 2011 par :

Marc Sünner, premier juge,
Claude Fellens, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann

s. Michèle Hoffmann

s. Marc Sünner

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 16 février 2011
Le Greffier du Tribunal administratif